

L'opposabilité de la doctrine fiscale

Les **sources infra-legislatives** du droit fiscal :

- Le *pouvoir reglementaire en matiere fiscale est plutot restreint* (obeit aux regles de droit public).
- Probleme sur *la place des instructions et circulaires comme sources du droit fiscal* : "doctrine administrative" (importance considerable de non jours).

Le phenomene de la doctrine administrative

La **proliferation des instruction et circulaire** en matiere fiscale est un phenomene ancien qui repond a des necessites profondes :

- Les sources traditionnelles, *la loi et le reglement, sont inadaptés*. Pour qu'un regime fiscal fonctionne, il doit tenir compte de toutes les particularites des activites des contribuables. Donc il doit etre determine dans les details : *l'administration fiscale est la plus apte a elaborer ces regles*.
- L'administration fiscale est la meilleur administration : tres structuree, penetree de principes juridiques. Une faiblesse : geographiquement tres dispersee. Donc le ministre des finances a eu pour preoccupation d'unifier le comportement des ses agents et de lui donner tous les moyens pour apprehender la masse imposable.

Le contenu de la doctrine fiscale

- *Publiee dans le bulletin officiel des impots* et des revues professionnelles : conditionne le comportement du contribuable qui cherche a s'y conformer
- Si *abondante* qu'elle a tendance a se substituer a la loi et au reglement. Probleme : les ministres n'ont pas de pouvoir car ces instructions n'ont pas de valeur reglementaire. En droit administratif, le statut juridiques des

circulaires a été défini dans un arrêt d'ass du CE, 1954, *Asso Notre dame de Kreisker*. Le CE oppose 2 catégories de circulaires (interprétatives et réglementaires) : compétence du chef de service pour les circulaires interprétatives ; les *circulaires réglementaires fixent des règles nouvelles* (elles peuvent être illégales).

- Arrêt de 1990, *Asso freudienne*, le CE ayant à connaître la légalité d'une circulaire en matière fiscale, reprend le raisonnement de 1954 (mais il s'agit d'un raisonnement d'apparence car la JP de 54 est inadaptée au droit fiscal car appliquée au pied de la lettre, 90% des instructions qui constituent la doctrine administratives seraient illégales) : *ne sont censurées par le CE que les circulaires qui sont ouvertement contraires aux lois et règlements*, soit qu'elles modifient le régime fiscal, soit qu'elles modifient le champ d'application des textes législatifs et réglementaires (si elles complètent la loi fiscale, elles sont considérées comme interprétatives).

Concrètement, il y a *peu de recours contre les circulaires fiscales* : un contribuable qui s'y est conforme n'a aucun intérêt à contester les dispositions qu'il a appliquées.

L'opposabilité de la doctrine administrative

Le *droit de reprise* : prérogative de l'AF par laquelle elle peut modifier unilatéralement les bases imposables des contribuables.

- Droit de reprise qui *se traduit par un acte juridique* : le redressement (fixation d'une nouvelle base imposable).
- Droit est enserré dans des délais : *3 ans* (avant 4)

Problème : un contribuable en 1999 se conforme parfaitement à la doctrine fiscale. En 2002, l'administration fiscale vient le contrôler (ce ne serait plus les bonnes instructions), L'AF entend faire un redressement. Le contribuable porte le litige devant le juge fiscal (qui ignore les circulaires, interprétatives, et vérifie juste que la situation du contribuable est conforme à la loi fiscale). Le juge, sur la base de sa propre interprétation de la loi fiscale, statuera sur le redressement.

C'est pourquoi le droit fiscal connaît un *régime original d'opposabilité de la loi fiscale*.

I/ La garantie de l'art L80-A du livre des procédures fiscales

Art L80-A de LPF (loi du 28 dec 1959 pour eviter les problemes evoques), *regle de l'opposabilité de la doctrine fiscale a l'administration* : interdiction a l'administration d'operer un redressement quand le contribuable s'est conformé a la doctrine administrative.

A/ Caracteristiques generales de la garantie

- Application *uniquement en matiere fiscale* : textes qui regissent les impositions de toutes nature mais ne concernent pas par ex. les taxes parafiscales
- La garantie ne joue *qu'au profit du contribuable*, pas de l'AF (ne peut invoquer elle-meme une instruction administrative pour assoir une imposition, ou s'en servir de base legal a un redressement).
- La garantie *joue meme si la doctrine fiscale se revele etre illegale*

B/ Les conditions de reconnaissance de la doctrine fiscale

- Les *interpretations de textes qui concernent exclusivement l'assiette et le taux de l'impot*. Mais les instructions qui interpretent les textes relatifs au recouvrement de l'impot ou au champ d'imposition n'entrent pas dans le champ de l'art L80-A.
- Parmi les interpretations de textes, *seules entrent dans ce champ les interpretations formelles* : les prises de positions explicites sur un texte fiscal. Mais, les recommandations adressées aux agents, ou le silence sur une demande du contribuable ne font pas partie de la doctrine.
- *CE 5 juil 1991, Artola* : cette doctrine doit avoir fait l'objet d'une *diffusion destinee au contribuable*. Donc entrent dans la categorie de la doctrine administrative : les *circulaires et instructions publiees*, les *reponses ministerielles aux questions ecrites des parlementaires* et les *lettres adressées aux contribuable*.
- Ces interpretations doivent *emaner d'une autorite fiscale* : le ministre des finances ou des agents des impots qui lui sont subordonné

C/ Les conditions d'application de la garantie

- *Anteriorite de la doctrine* : La doctrine n'est opposable que si elle a été émise soit antérieurement à la décision primitive d'imposition, soit antérieurement à la déclaration faite par le contribuable quand celui-ci a modelé sa situation fiscale sur la doctrine.
- La doctrine *peut être modifiée* selon les règles du droit commun.
- La doctrine fiscale *ne s'interprète pas* : pour en revendiquer le bénéfice, le contribuable doit être exactement placé dans la situation prévue par la doctrine.
- Le *contribuable* qui revendique la doctrine doit *être de bonne foi* (avoir rempli ses obligations fiscales)

D/ Incidences de l'innovation de la garantie sur l'office du juge

Problème : la doctrine fiscale n'est jamais considérée comme étant la base légale de l'impôt (c'est une norme juridique s'intégrant dans la hiérarchie des normes) et elle peut être illégale.

Solution : principe de *l'examen à titre subsidiaire de la doctrine administrative par le juge*, énoncé dans les conclusions du commissaire du gouvernement Fouquet sur un arrêt du *CE du 25 fév 85, Ecole parisienne des hotesses*.

Mise en œuvre : le juge estime qu'au regard de la loi le redressement n'est pas fondé, le contribuable triomphe sans même que la doctrine soit mise en jeu ; ou alors le juge considère que le redressement est justifié au regard de la loi seule. Dans ce cas, si le contribuable invoque alors la garantie et le juge doit subsidiairement l'examiner (il va rechercher si le contribuable s'est bien conformé à la doctrine qu'il invoque). Dans ce cas le juge devra annuler le redressement sur le fondement de l'art 80-A.

Cette doctrine perturbe donc l'exercice de la fonction juridictionnelle : la plupart des commissaires du gouvernement considèrent que cette garantie de l'art L80-A est inconstitutionnelle. En 1980, le CC s'est déclaré incompétent pour donner un avis. Mais il ne fait aucun doute que la *disposition est contraire à la Constitution*.

II/ La garantie accessoire de décret du 28 novembre 1993

Decret sur les *relations entre l'administration et les usagers*, art 1 : "Tout

interesse est fondé a se prevaloir a l'encontre de l'administration des instruction et circulaires publiees lorsqu'elles ne sont pas contraires aus lois et aux reglements".

Interet de ce decret fiscal : pour *les instructions et les circulaires qui n'entrent pas dans le champ de L80-A* (les instructions concernant la procedure de recouvrement de l'impot).

Mais, ne *sont invocables que les instructions legales* : le juge doit d'abord en rechercher la conformite aux lois et reglements. *Or la plupart de ces instructions sont considerees comme illegales*, donc inopposables au juge fiscal : beaucoup modifient le champ d'application d'une disposition legislative ou reglementaire, ou font obstacle a la mise en oeuvre d'une procedure prevue par la loi ou le reglement.

Donc *faible portée* de la garantie de ce decret.

III/ Le rescrit fiscal de l'art L80-B